

sembrano ispirate ad un rigore a tal punto intransigente da risultare inutilmente punitivo.

Altro è ricevere piena confessione degli errori commessi in passato, ottenendo una ricostruzione minuziosa ed istruttiva delle violazioni consumate, altro è pretendere il pagamento del dovuto in termini che l'attuale crisi finanziaria può rendere proibitivi, per le stesse difficoltà di realizzare gli investimenti che avessero accolto le evasioni passate. Ed in questa prospettiva negare gli effetti premiali della procedura a chi non abbia potuto pagare l'ultima rata, senza alcuna possibilità di rateazione diventa semplicemente incomprensibile. Soprattutto perché può determinare effetti disincentivanti, radicalmente contrari agli obiettivi che la *voluntary disclosure* persegue in tutti i Paesi che l'anno adottata e che sono incoraggiati dal diffuso favore delle stesse convenzioni internazionali alle quali si accennerà nel prossimo capitolo.

3.5 Emersione nazionale: attività e redditi. Adempimenti previsti dall'art. 1, co. 3, L. 186/2014

Si è avuto più volte occasioni di riferire che, nel corso dei lavori preparatori, soprattutto avanti la VI Commissione permanente (Finanze) della Camera dei deputati, gli ambiti di applicazione soggettivo ed oggettivo delle originarie proposte di legge Causi e Capezzone sono state gradualmente ampliati e dall'idea di avviare soltanto un rientro di capitali, peraltro con modalità più severe di quelli previste dalle sanatorie precedenti, si è passati a quella, molto più ambiziosa, di promuovere l'emersione/tassazione di ogni ricchezza sottratta al prelievo nei periodi per i quali erano ancora aperti i termini per procedere all'accertamento e/o alla contestazione delle sanzioni. Ove si aggiungano a questi obiettivi le presunzioni d'illiceità, nonché il raddoppio (da cinque a dieci anni) dei termini di prescrizione per l'accertamento dei redditi derivanti dai capitali depositati nei paradisi fiscali e delle

54 Cfr. art 12 D.L. 78/2012, nonché, *infra*, sub 4.1. Contrasto ai paradisi fiscali.

corrispondenti sanzioni⁵⁴, ci si rende conto dell'ampiezza del programma e dei risultati, in termini di gettito, che avrebbero potuto derivarne. Il baricentro di questa emersione-tassazione continua tuttavia a gravitare sull'*estero vestizione* dei capitali e redditi, verosimilmente nella presunzione, peraltro legittimata dalla prospettiva delle norme antiriciclaggio, che nella ricognizione dei beni di una persona fisica le sole vere incognite derivano da quelli posseduti all'estero; e ciò perché quelli collocati nel territorio nazionale prima o poi sono identificati, non fosse altro che per effetto di fisiologiche vicende successive. Ma il dato evidente è che nel corso della ricognizione che precede è anche emerso che non sono affatto trascurabili le prospettive di emersione e di tassazione riconducibili all'ambito nazionale. E le categorie dei soggetti, richiamate nel secondo comma della L. 186/2014, nonché alle lettere b.1) e c.1), del par. 1.1, che possono avvalersi di essa per sanare le violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi ecc., identificano un ambito di applicazione di gran lunga più esteso e forse anche più promettente, dalla prospettiva del gettito erariale, di quello collegato alla c.d. emersione internazionale. Gli unici obblighi, che, per definizione, entrambe queste categorie soggettive (non hanno e) non possono aver violato, sono quelli relativi alla compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi. Ma questo non vuol dire che, ad esempio, una società per azioni residente non possa aver costituito illecitamente attività all'estero, che ovviamente non figureranno dal bilancio di esercizio. Queste categorie soggettive possono aver violato qualsiasi altro obbligo di dichiarazione; ed ove si consideri che la maggior parte delle fattispecie di illecito, tanto amministrative quanto penali, attualmente previste per le forme di prelievo e rilevanti ai fini della collaborazione volontaria, gravitano sull'obbligo della dichiarazione annuale dei redditi, risulta evidente la molteplicità e varietà delle violazioni che dette categorie soggettive possono aver consumato.

I «*maggiori imponibili*» richiamati dall'art. 1, co. 3, L. 186/2014, sottratti al prelievo

con le violazioni previste dal 2° comma, dello stesso art. 1, della legge predetta, possono aver ricevuto qualsiasi sbocco; possono es-

sere stati consumati, oppure possono essere stati investiti in attività finanziarie e/o patrimoniali eventualmente occultate, anche all'estero⁵⁵, mediante l'utilizzo di una delle varie soluzioni interpositorie desumibili dalla disciplina antiriciclaggio⁵⁶. Non può esservi pertanto dubbio che l'emersione nazionale possa coinvolgere categorie soggettive più numerose di quelle della emersione internazionale; e non deve trascurarsi il fatto che questa procedura cada in un momento storico di grandi cambiamenti, che probabilmente stimolerà un po' tutti a liberarsi dai trascorsi fiscali ingombranti. Ciononostante il Legislatore ha deciso di riservare il baricentro della *collaborazione volontaria* all'*emersione internazionale* e di applicare a quella *nazionale* soltanto le norme della prima che di volta in volta ha richiamato; trascurandone del tutto altre che pure sarebbero state congruenti e forse anche necessarie. Non è applicabile all'emersione nazionale, ad esempio, la forfetizzazione del prelievo con aliquota proporzionale, prevista dall'art. 5-quinquies, co. 8, D.L. 167/1990; e neppure l'obbligo della dichiarazione di manleva, prevista per il professionista dalla norma dell'art. 5-septies, co. 2, D.L. 167/1990, per la emersione internazionale. Per poter accedere alla procedura di collaborazione volontaria in relazione alle violazioni previste per l'emersione nazionale, dall'art. 1, co. 2, L. 186/2014, i contribuenti devono, fra l'altro:

55 Gli unici soggetti che avrebbero adempiuto gli obblighi dichiarativi del monitoraggio, beninteso, soltanto in relazione a quelli ricognitivi, previsti dall'art. 4, sono quelli indicati nell'inciso alla fine dell'art. 1, comma 2, della legge 186/2014, richiamati alla lettera c.1), del par. 1.1, *Emersione internazionale e nazionale. Identità dei soggetti legittimati ad accedervi: i Trust; la fondazione erede universale.*

56 Cfr. *retro*, sub 1.2.1 *Soggetti collegati*, ma anche la Direttiva 2014/107/UE del Consiglio del 9 dicembre 2014, recante «*modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale*», nonché dalla stessa C.M. 38/E, 23 dicembre 2013 e dal provvedimento n. 2013/151663, in data 18 dicembre 2013, del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, avente ad oggetto: *Modalità di attuazione delle disposizioni relative al monitoraggio fiscale contenute nell'articolo 4 del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, come modificato dall'articolo 9, comma 1, lettera c), della legge 6 agosto 2013, n. 97.*

- 1) *«presentare, con le modalità previste dal provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate di cui all’articolo 5-sexies del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, introdotto dal comma 1 del presente articolo, apposita richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria».*
- 2) *«fornire spontaneamente all’Amministrazione finanziaria i documenti e le informazioni per la determinazione dei maggiori imponibili agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell’imposta regionale sulle attività produttive, dei contributi previdenziali, dell’imposta sul valore aggiunto e delle ritenute, relativamente a tutti i periodi d’imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l’accertamento di cui all’articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e all’articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni».*
- 3) *«effettuare il versamento delle somme dovute in base all’invito di cui all’articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e successive modificazioni, ovvero le somme dovute in base all’accertamento con adesione di cui al medesimo decreto, secondo le modalità ed entro i termini indicati nell’articolo 5-quater, comma 1, lettera b), del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, introdotto dal comma 1 del presente articolo».*

Occorre però ricordare che le modificazioni apportate dall’art. 2, D. L. 153/2015, all’art. 5-quater, comma 5, del D.L. 167/1990 (*sub. c*), hanno sostanzialmente innovato gli adempimenti ai quali sono tenuti i soggetti (diversi da quelli previsti dall’art. 5-quater, 1° comma, prima parte, del D.L. 167/1990) identificati dall’art. 1, comma 2, prima parte, della L. 186/2014 e richiamati alle lettere b) e b.1), del paragrafo 1.1, di questo volume 1; ed infatti ad essi sono state ora estese

le norme sull'*emersione internazionale* previste dall'art. 5-*quater*, comma 1, lett. a), del D.L. 167/1990.

In precedenza, le norme del comma 5, applicabili a questi soggetti in forza del richiamo contenuto nel comma 4, lett. a), della L.186/2014, non richiama quelle sull'*emersione internazionale*; pertanto, mentre i redditi di fonte estera di tali soggetti trovavano comunque disciplina nelle norme dell'art. 2, comma 3, lett. a), della L.186/2014, essendo pur sempre riconducibili ai «*maggiori imponibili*» non dichiarati, le eventuali attività finanziarie e patrimoniali da essi detenute illecitamente all'estero parevano ignorate. La nuova formulazione del comma 5 richiama espressamente «*i documenti e le informazioni di cui al comma 1, lettera a)*», colmando tale lacuna, in realtà solo apparente; con la conseguenza che tutti i destinatari della collaborazione volontaria (e cioè, tanto quelli richiamati dell'art. 5-*quater*, 1° comma, prima parte, del D.L. 167/1990, quanto quelli richiamati dall'art. 1, comma 2, della L. 186/2014) sono ora tenuti agli stessi obblighi di documentazione e comunicazione previsti per l'*emersione internazionale* dall'art. 5-*quater*, comma 1, lett. a), del D.L. 167/1990, in relazione alle attività finanziarie e patrimoniali illecitamente detenute all'estero, nonché ai redditi che servono per costituirli o acquistarli, nonché a quelli che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo, ecc. ecc.. Vale dunque per l'*emersione domestica* la trattazione svolta nei paragrafi precedenti per quella internazionale.

L'estensione degli obblighi di comunicazione e documentazione stabilite dalle norme dell'art. 5-*quater*, comma 1, lett. a), del D.L. 167/1990, ai soggetti previsti dall'art. 73, lett. a), del *Tuir* (società per azioni, ecc.), avrebbe probabilmente reso opportuna la modifica dell'art. 5-*quinquies*, comma 1, per includervi l'esclusione della punibilità anche per i reati previsti dagli artt. 2621-2622 c.c., peraltro sanzionati in modo molto meno grave di quelli già previsti alle lettere a) e b), dello stesso comma. Non a caso le sanatorie del 2001-2003 e del 2009-2010 (art. 13-*bis*, co. 6, L. 102/2009) prevedevano l'esclusione della punibilità anche per i reati previsti dagli artt. 2621 e 2622 del *Codice civile*, quando siano stati commessi per eseguire od occultare i reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria”.